UNIVERSITÉ DE SFAX

ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE

Matière : Fiscalité III

Corrigé

Auditoire : 4ème année Sciences Comptables

Année universitaire 1997/1998

Session principale Mai 1998

Enseignant responsable : Abderraouf Yaïch

Questions de cours

1) Les cas de déduction sans minimum d'impôt

a) Abattement sur les bénéfices sans minimum d'impôt :

1- Bénéfices provenant des exportations (100% pour les 10 premières années).

2- Bénéfices provenant des investissements réalisés dans le cadre de l'encouragement au développement régional (100% pendant les 10 premières années).

3- Bénéfices provenant des investissements réalisés dans le cadre de l'encouragement au développement agricole et de pêche (100% pendant les 10 premières années).

4- Bénéfices réalisés par les entreprises installées dans les zones franches (100% pendant les 10 premières années).

5- Bénéfices provenant de la location d'immeubles destinés à l'hébergement des étudiants et de leur restauration conformément à un cahier des charges établi par le ministère de tutelle du secteur (100% pendant les 10 premières années).

6- Plus-value de cession des actions ou parts sociales réalisée par les SICAR (100% sans limite dans le temps).

7- Bénéfices réalisés par les banques de développement pendant les 5 premières années et pendant chacune des 15 années suivantes à la condition que la totalité des bénéfices de l'année soit mise en réserves.

8- Bénéfices des établissements financiers travaillant essentiellement avec les non résidents provenant des opérations réalisées avec les non résidents.

b) Dégrèvement physique sans minimum d'impôt :

- Les investissements physiques effectués par les sociétés situées dans les zones de développement régional (100%).

- (Article 44 de la loi de finances n° 99-101 du 31/12/1999) Les investissements physiques effectués par les sociétés exerçant exclusivement dans le secteur du montage des équipements informatiques et dans les secteurs des services et ingénierie informatiques et les services connexes dans la limite de 50% du bénéfice (50%).

c) Dégrèvement financier :

- Souscription dans les sociétés établies dans les zones de développement régional (100%).

- Souscription dans les sociétés agricoles établies dans les zones à climat difficile et de pêche établies dans les zones insuffisamment exploitées (100%).

- (Article 44 de la loi de finances n° 92-101 du 31/12/1999). Souscription dans les sociétés exerçant exclusivement dans le secteur du montage des équipements informatiques et dans les secteurs des services et ingénierie informatiques et les services connexes.

2) L'optimisation fiscale consiste à utiliser au maximum des mesures d'incitations fiscales afin de payer le minimum d'impôt.

Les stratégies d'optimisation fiscale poussées peuvent entraîner des effets nocifs en termes d'utilisation des ressources. Muron et Wolfson expliquent que "la mise en œuvre de stratégie minimisant les impôts à payer peut introduire des coûts significatifs dans les dimensions autres que fiscales de telle sorte qu'une stratégie de minimisation fiscale peut être sous-optimale". Il serait par conséquent utile d'examiner avec précision les incidences d'une telle stratégie sur l'allocation des capitaux.

3) Une assiette non économique crée un écart entre le taux d'imposition réel et le taux d'imposition nominal.

Dans ce cas les incitations ne remplissent plus leur fonction et sont plutôt utilisées en tant que correctif d'assiette ou refuge contre une surimposition économiquement injustifiée. En conclusion, une mauvaise composition de l'assiette fausse la signification des autres facteurs déterminants d'un système d'imposition directe.

Mini-cas 1

1) L'impôt dû par la société A :

Bénéfice fiscal :		200.000 D
Abattement 100%		200.000 D
Bénéfice imposable		0 D
Impôt dû =		0 D
Minimum d'impôt : 200.000 D x 10% =		20.000 D
A retenir le minimum d'impôt, soit		20.000 D
L'impôt dû par la société B :		
Bénéfice fiscal :		300.000 D
Abattement 100% FP :		200.000 D
Base du minimum d'impôt (15%)		100.000 D
Dégrèvement physique :		
Plafond : 100.000 D x 50% =	50.000 D	
Investissement :	60.000 D	
A déduire		50.000 D
Bénéfice imposable		50.000 D
L'impôt dû : 50.000 D x 35% =		17.500 D
Minimum d'impôt : 300.000 D x 10% =		30.000 D

Étant supérieur à l'impôt dû, on retient le minimum d'impôt soit 30.000 D

2) Le cumul de plusieurs revenus par la société B lui permet de défiscaliser le revenu provenant de la formation professionnelle. Ceci constitue une source d'iniquité fiscale.

Mini-cas 2

1) Le régime fiscal en matière d'impôt sur les sociétés applicable à la banque d'investissement jusqu'au 31/12/95 : Les bénéfices sont totalement exonérés durant les 5 premières années. Ensuite, les banques d'investissement qui mettent en réserves 50% de leurs bénéfices sont soumises à l'IS au taux de 10%. Lorsqu'elles mettent la totalité de leur résultat en réserves pendant chacune des 15 années suivantes, elles sont, pour chacune des années, totalement exonérées d'impôt.

Au cas où les banques d'investissement mettent en réserve moins de 50% de leurs bénéfices, elles seront soumises à l'IS au taux de 35%.

2) La conséquence de l'augmentation du capital par l'émission d'actions à dividende prioritaire sur le régime fiscal en matière d'IS : la banque ne pourra plus mettre la totalité de ses bénéfices en réserves pour exonérer totalement ses bénéfices. Par conséquent, et à condition que le dividende à servir reste inférieur à 50% des bénéfices, elle sera soumise à l'IS au taux de 10%.

Mini-cas 3

Compte tenu de l'indication que l'investisseur espère réaliser d'importants revenus agricoles, la meilleure forme à retenir pour l'entreprise est une société de capitaux.

Exploitation individuelle d'agriculture	Société de capitaux agricole
Pas de dégrèvement physique.	Dégrèvement physique : 100% avec minimum d'impôt mais sans intérêt sauf exceptions.
-	Les souscripteurs bénéficient du dégrèvement financier 100% sans minimum d'impôt pour les sociétés établies dans une région à climat difficile et 100% avec minimum d'impôt pour les sociétés établies dans les autres régions.
Exonération de la TVA et des droits de douane.	Exonération de la TVA et des droits de douane.
Possibilité d'imputer le déficit sur les autres catégories de revenus.	Abattement des bénéfices : 100% sans minimum
Abattement des bénéfices : 100% sans minimum d'impôt pendant les 10 premières années.	Abattement des bénéfices : 100% sans minimum d'impôt pendant les 10 premières années.
Possibilité d'amortissement selon le mode dégressif.	Possibilité d'amortissement selon le mode dégressif.

Étude de cas

A -

1) Régime de droit de douane et de TVA applicable aux équipements importés

- Droits de douane : Exonérés à condition de faire l'objet d'une déclaration et figurer sur la liste des équipements non fabriqués localement.

La société doit souscrire lors de toute opération d'importation un engagement de non cession des équipements à titre gratuit ou onéreux pendant les cinq premières années à compter de la date d'importation.

- TVA : Régime TVA 10%

2) Les avantages aux quels donnent droit les équipements :

En plus de l'exonération des droits de douane ces équipements donnent droit :

a) Au dégrèvement physique à condition :

- De déposer une déclaration préalable et que les équipements soient financés par les fonds propres de la société.

- Inscription du dégrèvement dans un compte spécial d'investissement et l'incorporation au capital avant le dépôt de la déclaration définitive relative aux bénéfices de l'année durant laquelle le dégrèvement a eu lieu.

- Ne pas céder les biens d'équipement pendant une année au moins à partir de la date d'entrée effective en production.

- Non réduction du capital pendant les 5 années qui suivent la date de l'incorporation du compte spécial d'investissement.

- La déclaration doit être accompagnée du programme d'investissement à réaliser.

b) A l'amortissement selon le mode dégressif.

C -

Les régimes d'incitations applicables à la société agricole établie dans une région à climat difficile et la société éligible aux avantages du développement régional concernant les différents impôts sont :

Société agricole établie dans une région à climat difficile		Société éligible aux avantages du développement régional	
Souscripteurs	**Société**	**Souscripteurs**	**Société**
Dégrèvement physique 100% avec minimum d'impôt		Dégrèvement financier 100% sans minimum d'impôt	
	Dégrèvement financier 100% avec minimum d'impôt		Dégrèvement physique 100% sans minimum d'impôt
	Abattement bénéfice 100% sans minimum d'impôt durant les 10 premières années		Abattement bénéfice 100% sans minimum d'impôt durant les 10 premières années et 50% durant les 10 années suivantes.
	Amortissement dégressif pour les équipements acquis et éligibles au code d'incitations aux investissements		Amortissement dégressif pour les équipements acquis et éligibles au code d'incitations aux investissements
			Exonération de la contribution patronale de la CNSS 100% pendant 5 ans à partir de la date d'entrée en activité effective
			Exonération du FOPROLOS pendant les 5 premières années d'activité.
	Remboursement du droit de mutation des terres agricoles destinées à l'investissement sur demande de l'acheteur présentée au plus tard un an après la déclaration de l'investissement.		
	Exonération des droits de douane et de TVA sur les équipements.		Exonération des droits de douane et de TVA sur les équipements.

C –

Bénéfice comptable	2.000.000 D
- Amortissement déductible	- 50.000 D
- Dividendes exonérés	- 200.000 D
+ Provisions non déductibles définitivement	+ 100.000 D
+ Réintégration provisoire des provisions déductibles	+ 150.000 D
Bénéfice imposable avant déduction des provisions	2.000.000 D
Vérification de la déduction des provisions	
20% x 2.000.000 D = 400.000 D	
Donc à déduire	150.000 D
Bénéfice imposable	1.850.000 D
Abattement export 30%	- 555.000 D
Bénéfice avant dégrèvement financier	1.295.000 D

Première solution : La société commence à déduire le réinvestissement dans la société établie dans les zones de développement régional :

Investissement dans la société établie dans les zones de développement régional		
Plafond : 1.295.000 D x 100% (sans minimum d'impôt)		
Investissement :		300.000 D
Base du minimum d'impôt		995.000 D
Dégrèvement physique :		
Plafond : 995.000 D x 35% =	348.250 D	
Investissement	600.000 D	
A déduire		348.250 D
Bénéfice imposable		646.750 D

Impôt dû : 646.750 D x 35% = 226.362,500 D
Minimum d'impôt : 995.000 D x 15% = 149.250 D
L'impôt dû à retenir 226.362,500 D.

Deuxième solution (Note commune n° 11/97) : La société commence à déduire le réinvestissement physique.

Bénéfice avant dégrèvement		1.295.000 D
Dégrèvement physique :		
Plafond : 1.295.000 D x 35% =	453.250 D	
Investissement	600.000 D	
A déduire		453.250 D
Reliquat		841.750 D
Souscription dans la société éligible aux avantages de développement régional :		
Plafond : 841.750 D x 100% =	841.750 D	
Réinvestissement :	300.000 D	
A déduire		300.000 D
Bénéfice imposable		541.750 D

L'impôt dû : 541.750 D x 35% = 189.612,500 D
Minimum d'impôt :
Base du minimum d'impôt : 1.211.000 D - 300.000 D = 995.000 D
Minimum d'impôt : 995.000 D x 15% = 136.650 D
L'impôt à retenir est 189.612,500 D.

On remarque que l'ordre d'imputation des bénéfices réinvestis adopté au niveau de la première solution aboutit à un impôt sur les sociétés dû de 226.362,500 Dinars alors que l'ordre d'imputation adopté au niveau de la deuxième solution aboutit à un impôt sur les sociétés de 189.612,500 D et qu'en conséquence c'est ce dernier qui sera retenu comme impôt dû par ladite société dans la mesure où elle aurait déduit les bénéfices réinvestis dans l'ordre suivi dans la deuxième solution.